

SUMÁRIO

Parte I: Lei e legalidade

1.1 Introdução.....	1
1.2 A norma como dever-ser.....	5
1.3 A idéia de lei.....	6
1.4 A lei como instrumento de governo.....	8
1.5 O aviltamento da lei.....	10
1.6 A necessidade de se restaurar o prestígio da lei.....	12

Parte 2: O Estado e a tributação

2.1 O Estado e o Direito Tributário.....	14
2.2 Os problemas tributários.....	15
2.3 Os poderes normativos do Poder Executivo.....	17
2.4 O Poder Executivo e a lei.....	18
2.5 O exercício da atividade legislativa pelo Poder Executivo: uma contingência.....	20
2.6 A crítica do papel ativo do Executivo na criação da lei.....	21

Parte 3: O Judiciário e a lei

3.1 A interpretação da lei.....	24
3.2 O controle da lei e seus limites.....	26
3.3 Da presunção à ordinarização do controle de constitucionalidade.....	30
3.4 Alterações no controle de constitucionalidade das leis.....	32
3.5 O controle de constitucionalidade como fato político <i>stricto sensu</i>	33
3.6 A influência do sistema <i>common law</i>	35

Conclusão.....	39
----------------	----

Bibliografia.....	44
-------------------	----

PARTE I: Lei e legalidade

1.1 Introdução

É fato notório a importância da lei em nosso sistema romano-germânico, referência jurídica e fonte precípua do direito. Quando se fala em direito uma das primeiras imagens que se formam na mente é de um conjunto de regras, cuja expressão mais forte é a lei. FERREIRA FILHO, com sutil ponta de ironia escreve: “é até redundante mencionar a importância da lei no Estado de Direito, dado que este se caracteriza fundamentalmente pela sujeição de tudo e todos à lei”¹. POLETTI reforça esta idéia ao dizer que o “sistema romanístico coloca sua ênfase na dogmática jurídica, quer ela se manifeste na norma positivada (a lei), quer ela aflore da Doutrina e se consagre na evolução histórica do Direito”².

No Direito Tributário, com muito mais razão, sobressai o papel da lei. Sem ela não há tributo no Estado de Direito e só ela é capaz de integrar e dar executoriedade aos mandamentos constitucionais³. Se essa idéia fosse mais arraigada em nosso sistema, dispositivos como o art. 150, § 6.º, introduzido na Constituição⁴ pela Emenda 3/93, seriam plenamente dispensáveis: bastaria ter em

1 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Do processo legislativo, p. 204.

2 POLETTI, Ronaldo. O controle da constitucionalidade das leis, p. 62.

3 “É preciso enfatizar que a essência do direito tributário reside na integral submissão do poder estatal à *rule of law*, de tal modo que, respeitados os postulados fixados pela própria Constituição, a eficácia da atividade governamental em matéria tributária resulte sempre condicionada por tudo quanto haja sido fixado pelo legislador em sede jurídica adequada, vale dizer, por tudo quanto tenha sido ditado pelo Poder Público em lei” (STF, ADIn 1.296-7/PE, Voto do Min. Celso de Mello, grifo do relator).

4 “Qualquer subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição”.

mente que o Direito Tributário decorre da lei, sendo esta sua última medida e sua fronteira⁵.

Por uma questão conceitual e de escolha, a lei deve ser compreendida como "norma geral de direito formulada e promulgada, por modo autêntico, pelo órgão competente da autoridade soberana e feita valer pela proteção-coerção"⁶, conforme a definição de RAO. No presente estudo se tomou um conceito formal de lei — embora as observações aqui feitas não ignorem as diversas acepções e sentidos para a expressão *lei*⁷, principalmente aquelas sustentadas pelos partidários das concepções formal e material da lei⁸. Ela não encontra limites materiais além dos traçados pela Constituição, pois como ressalta FERREIRA FILHO “em tudo pode imiscuir-se o ato normativo escrito, não existindo domínio que lhe seja

5 É opinião que parece ter o respaldo da doutrina: “Por força do princípio da legalidade o regulamento não pode, por iniciativa própria e sem texto legal, conceder isenções ou incentivos fiscais” (CARRAZZA, Roque. Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 215).

6 RAO, Vicente. O direito e a vida dos direitos, vol. 1, págs. 243/244.

7 CANOTILHO lembra a gradual alteração do sentido da lei, originariamente material para um critério mais formal — tal como o que empregamos aqui. Ensina o mestre português: “Muitas das questões relativas ao conceito de lei não podem divorciar-se dos respectivos pressupostos sociológicos e políticos. No desenvolvimento secular do conceito de lei detectou-se quase sempre uma *dimensão material*, traduzida na exigência de uma qualidade intrínseca (expressão do justo, da razão, do bem comum). Ao assinalar-se a vinculação da lei às exigências do bem comum, de certo que à lei se associava uma *dimensão política*. A lei era considerada como um instrumento de *reforma* e é indubitável que a lei ‘legalizou’ importantes transformações políticas e sociais em sintonia com as exigências da ‘justiça’ e do interesse público. Lembremo-nos das declarações dos direitos e da nova conformação do direito em domínios como os da igualdade religiosa, liberdade de expressão, liquidação de ônus feudais, etc. Todavia, na teoria constitucional do século XIX, a lei passa a pouco e pouco, a *instrumento de conservação*. Falar na superioridade da lei e do parlamento é falar da ascensão vitoriosa da classe burguesa; exigir que a lei fosse geral e se limitasse à definição das bases gerais dos regimes jurídicos, estava em perfeita consonância com o postulado da *abstinência* estadual de uma sociedade imóvel e imutável; falar de *preferência da lei*, do seu carácter primário, em oposição ao carácter derivado dos regulamentos e actos administrativos, era exprimir, muitas vezes, sobretudo nas estruturas políticas dualísticas, o confronto do Governo e da burocracia com o órgão da sociedade civil (parlamento)”. (CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito Constitucional, p. 832. Grifos do autor).

8 MACHADO, Hugo de Brito. Princípios jurídicos da Tributação da Constituição de 1988, p. 36. Carrazza adverte: “a lei tributária que não observa as características da abstração e generalidade é inconstitucional, por desobediência ao princípio da tripartição do poder. Tal seria o caso da lei que mandasse tributar apenas uma pessoa” (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 211).

interdito”⁹.

No que interessa mais especificamente ao campo tributário essa realidade erige-se no chamado princípio da legalidade¹⁰, para FALCÃO “talvez o mais importante, do princípio geral consagrado pelo Estado de Direito, da legalidade da administração [...] ou, mais especificamente, do princípio da legalidade dos tributos”¹¹, opinião que também é compartilhada atualmente por outros tantos como CARRAZZA, para quem “o princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do Direito Tributário”¹². Segundo CAIS, o princípio teria se formado ao longo do tempo e por esse foi sendo alterado e consolidado até adquirir a sua forma atual e a sua localização no texto constitucional¹³.

Esse princípio (CRFB/1988, arts. 5.º, inciso II, e 150, inciso I)¹⁴ adquire o patamar de garantia e vai orientar todo o sistema, definindo o alcance da exigibilidade tributária — no aspecto positivo ou negativo, como é o caso das isenções.

CARRAZZA faz questão de destacar a sua importância: “a raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5.º, II da Constituição da República”¹⁵. MACHADO desdobra a compreensão do princípio da legalidade num duplo aspecto, dizendo que ele

9 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Ob. cit., p. 205.

10 Pontes de Miranda estranhamente chama o princípio da legalidade de princípio da *legaritariedade* (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. Comentários à Constituição de 1967, tomo V, p. 576).

11 FALCÃO, Amílcar. Fato Gerador da obrigação tributária, p. 7.

12 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 157.

13 “O princípio da legalidade é fundamental ao Estado de Direito, tendo origem no direito tributário em caráter consuetudinário, sofrendo modificações ao longo do tempo diante das influências das posturas político-filosóficas do Estado de Direito”. (CAIS, Cleide Previtalli. O processo tributário, p. 33).

14 “Art. 5.º [...] II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

15 CARRAZZA, Roque Antonio. Ob. cit., p. 158.

pode ser entendido em dois sentidos, a saber: (a) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam, e (b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o fisco e os contribuintes¹⁶

Isso significa, nos dizeres do ilustre professor cearense, que uma vez “adotado o princípio da legalidade, pode-se afirmar, pelo menos, que a relação de tributação não é uma relação simplesmente de poder, mas uma relação jurídica”¹⁷. Assim, continua ele, “o princípio da legalidade, todavia, não quer dizer apenas que a relação de tributação é jurídica. Quer dizer que essa relação no que tem de essencial, há de ser regulada em lei”¹⁸. Por essa razão parcela da doutrina denomina o princípio da legalidade de *princípio da estrita legalidade* ou da *legalidade estrita*, assim querendo significar a sujeição de toda relação jurídico-tributária à lei¹⁹.

KELSEN parece ligar a questão da legalidade ao próprio direito, pois “o Direito regula a sua própria criação, na medida em que uma norma jurídica é criada e também, até certo ponto, o conteúdo dessa norma”²⁰. Assim, se o direito como conjunto normativo é capaz de *se produzir* segundo suas próprias leis, a idéia de direito traz em si o conceito de legalidade, pois essa é a conseqüência da própria realidade normativa em expansão. Isso permite ao direito criar direito, à norma produzir norma, até o ponto de algumas delas preverem a existência e a forma de produção de outras regras jurídicas.

Todavia, por paradoxal que seja, o princípio constitucional da legalidade — indissociável da idéia de direito — vai aos poucos perdendo o significado e a dimensão que deveria ter, tendo em vista que a lei não é mais parâmetro definitivo das relações jurídicas de direito público no panorama brasileiro contemporâneo: a lei não é aplicada exatamente da forma em que concebida,

16 MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da Tributação na Constituição de 1988, p. 17.

17 MACHADO, Hugo de Brito. Ob. Cit., p. 18.

18 MACHADO, Hugo de Brito. Ob. Cit., p. 19.

19 NOGUEIRA, Alberto. Os limites da legalidade tributária no Estado democrático de direito, p. 26.

20 KELSEN, Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado, p. 181.

sofrendo reparos por parte de seus intérpretes e, não raras vezes, é relegada a um plano inferior ao que mereceria num Estado de Direito pelos seus próprios aplicadores e intérpretes. Cabe aqui a censura de LEAL pois “tem-se visto uma crescente flexibilização dos parâmetros legais e constitucionais existentes em benefício de uma suposta independência judicial e de um pretense poder normativo dos juízes”²¹.

A lei, meio normal de regulação das relações jurídico-tributárias, parece ser apenas um princípio dentre os demais que serão avaliados e medidos para determinar o alcance das exigências fiscais. Hoje é raro o processo judicial em que não são impugnados atos normativos, especialmente as leis, sobre os quais recai um foco dirigido a contrastá-las com a Constituição. GRECO aponta nesta direção quando diz que “a interpretação não poderá ficar centrada apenas no artigo 150 da Constituição Federal”²².

É uma breve análise das razões pelas quais alguns fenômenos voltam-se contra o princípio da legalidade que motivaram o presente estudo, não sem antes tomar a sábia advertência de MUNHOZ pois falar no princípio da legalidade é expor-se abertamente uma vez que “pode significar falar sobre o óbvio ou o assunto mais banal dentro do Direito [...] muitas vezes, tem-se que fazer um corte epistemológico para poder focalizar algo de interesse”²³.

1.2 A norma como dever-ser

Do ponto de vista puramente abstrato, o ato normativo — e aqui inserimos a lei — integra o mundo do *dever-ser*, ou seja, a lei não é a descrição do mundo real e seus fenômenos, mas sim aquilo que o direito deseja e traça como arquétipo ideal²⁴. A distinção entre *ser* e *dever-ser* é feita para separar a realidade

21 LEAL, Roger Stiefelmann. A judicialização da política, p. 230 e seguintes.

22 GRECO, Marco Aurélio. Contribuições sociais (uma figura “*sui generis*”), p. 50.

23 MUNHOZ, Francisco de Assis. O Princípio da Legalidade no sistema Constitucional e no Sistema Tributário, p. 127.

24 “O legislador não se limita a descrever um fato tal como ele é, à maneira do sociólogo, mas, baseando-se naquilo que é, determina que algo *deva ser*, com a previsão de diversas conseqüências, caso se verifique a ação

jurídica, de caráter normativo, daquela que se apresenta no mundo dos fatos, estudada pelas ciências naturais, denominada de mundo do *ser*.

Esse o ponto de partida para considerarmos a importância, o valor e o significado da norma jurídica, e por extensão da lei, a fim de se analisar mais detidamente certos aspectos do princípio da legalidade²⁵. A importância da norma para o mundo do *dever-ser* é fundamental, pois sem ela se nega a própria existência de uma realidade distinta do mundo fático. Por tal razão disse REALE:

Não concordamos, por conseguinte, com aqueles que, embevecidos com as conquistas das ciências naturais, pretendem reduzir o Direito a esquemas ou modelos físicos, sem levar em conta a distinção lógica (e não ontológica, ou metafísica, entendamo-nos) entre *ser* e *dever-ser*²⁶

Partindo-se deste dado, de que regra jurídica (lei) é *dever-ser*, é que se ratifica a necessidade de seu respeito e manutenção. A lei é fruto de um processo que se predispõe a legitimar-se desde a sua formação até chegar ao objetivo por ela visado. Na sua elaboração participam vários agentes sociais e seu conteúdo é a expressão daquilo que a sociedade deseja, por isso ela é o *dever-ser* por excelência. Assim, irrefutável o ensinamento de KELSEN quando afirma que “apenas com o auxílio do conceito de norma e do significado correlato de ‘dever ser’ é que podemos entender o significado específico das regras de Direito”²⁷.

1.3 A idéia de lei

Para FERREIRA FILHO, sem lei não subsiste um regime constitucional

ou a omissão, a obediência à norma ou a sua violação.” (REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito, p. 35. Grifo do autor).

25 “Se emprega a palavra ‘dever-ser’ para designar qualquer dos sentidos, não só o sentido da norma que prescreve uma determinada conduta mas também o sentido da norma que positivamente permite uma determinada conduta ou a autoriza” (KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, p. 133).

26 REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito, p. 87.

pluralista, pois a lei é expressão do estado de direito²⁸. O respeito à lei parece ser, então, o respeito ao próprio direito. Tais idéias reforçadas e propagadas pelo pensamento iluminista tomaram conta do direito continental europeu e com facilidade formaram a mentalidade jurídica de muitos profissionais do direito do chamado sistema romano-germânico.

É que a lei se imagina, numa visão clássica e tradicional, como regra legítima, estabelecida em benefício de todos e de acordo com os anseios da quase totalidade dos povos. Há uma implícita vontade de se identificar a lei ao justo, pois “a presunção de que as decisões do legislador exprimem necessariamente os mandamentos da Razão, teve por consequência iniludível afastar in limine o alcance prático de qualquer debate sobre a injustiça de uma lei”²⁹, conforme ilustra FERREIRA FILHO.

Por detrás desse entendimento vigorava a crença de que a vontade corporificada numa regra geral e abstrata seria melhor que as incertezas das vontades e paixões dos governantes, capaz de pôr os seus destinatários em uma posição mais tranqüila e confortável. Mesmo o governante deveria se sujeitar aos ditames legais. A valorização da regra objetiva como instrumento orientador da vida em sociedade, aparando arestas e harmonizando situações que o tempo poderia levar a focos de tensão, revoltas e instabilidade social, criou o ambiente propício ao reconhecimento de sua elevada importância e missão.

E nada mais natural que se deseje a lei justa, pois, como lembra KELSEN, “o anseio por justiça é o eterno anseio do homem pela felicidade. É a felicidade que o homem não pode encontrar como indivíduo isolado e que, portanto, procura em sociedade”³⁰. VON JHERING reconhece a força do respeito à lei, parecendo ver com bons olhos a equiparação da lei ao direito concreto, onde “a luta pelo direito subjetivo é também uma luta pela lei [...] e a lei terá de afirmar-se, sob

27 KELSEN, Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado, p. 51.

28 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Ob. cit, p. 10 e seguintes.

29 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Ob. cit., p. 76.

30 KELSEN, Hans. Ob. cit., p. 9.

pena de não passar de um jogo vão e de uma frase vazia”³¹.

Tudo isso nos remete à idéia de que a lei é necessária e deve ser preservada, pois ela é a medida objetiva do direito — que se acredita e deseja ser o melhor meio para a solução dos conflitos e problemas da sociedade. Mas isto não significa uma obediência cega aos textos legais, pois a lei deve ser medida de justiça e leis inadequadas ou injustas, como lembra VON JHERING numa passagem quase lírica:

qualquer norma que se torne injusta aos olhos do povo, qualquer instituição que provoque o seu ódio causa prejuízo ao sentimento nacional de justiça e, por isso mesmo, consome as energias da nação; representa uma pecado contra a idéia do direito, cujas conseqüências acabam por atingir o próprio Estado³²

Ademais, como diz FERREIRA FILHO, evocando as lições de Locke, “a lei só tem caráter de lei, só é lei, se atender também à justiça”³³. Todavia, a generalização desses últimos princípios — da resistência à lei injusta — tem sido levada até às últimas conseqüências, principalmente em decorrência do subjetivismo que impregna nossa sociedade contemporânea, onde cada um se sente à vontade para decidir o que é certo ou errado, para separar o bem do mal, censurando condutas alheias e condenando atitudes dos governantes. Mas como discernir com segurança e objetividade se há injustiça na lei ou na conduta daqueles que se insurgem contra a sua aplicação?

1.4 A lei como instrumento de governo

A concepção de lei como um ideal de justiça é equiparada a um conceito *material* de lei. E esta, originariamente, como anota FERREIRA FILHO, “nada tinha que ver a proposição de uma lei com as necessidades governamentais,

31 VON JHERING, Rudolf. A Luta pelo Direito, p. 65.

32 VON JHERING, Rudolf. Ob. cit., p. 77.

33 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Ob. cit., p. 43.

porque a lei não era considerada instrumento de governo”³⁴. Por outro lado, segundo CLÈVE, tal idéia vai ruindo com o surgimento do Estado moderno: “o responsável pela transformação da lei em uma manifestação de poder. A lei, enquanto manifestação de poder, passa a ser encarada como uma expressão de comando de alguém que exerce o domínio”³⁵.

Ignorando a realidade os conceitos puramente teóricos, ela vai contribuir para a alteração da concepção original, favorecida pela demagógica sensação de onipotência dos governantes, conjugada com a necessidade de dar satisfação a seus eleitores. A nova compreensão do significado da lei levou os que participam do seu processo criativo a ampliar os limites do ato legislativo até onde fosse possível na busca de soluções para os mais variados problemas.

Grande parte desta responsabilidade cabe ao Poder Legislativo, pois este, ao invés de refrear os ânimos mais exaltados, se apressa em produzir normas que julga solucionarem todos os problemas imagináveis. O Legislativo, portanto, prefere a resposta mais rápida para o problema

em vez de esperar a maturação da regra para promulgá-la, o legislador edita-a para, da prática, extrair a lição sobre seus defeitos ou inconvenientes. Daí decorre que quanto mais numerosas são as leis tanto maior número de outras exigem para completá-las, explicá-las, remendá-las, consertá-las... Feitas às pressas para atender a contingências de momento, trazem essas leis o estigma da leviandade³⁶

O ramo das receitas derivadas não ficou a salvo de tais práticas. Necessitando de meios para a realização de promessas de campanha e a realização de investidas mais ousadas no campo social, que invariavelmente exigem substanciosos gastos, jamais o poder público prescindiu do fruto do trabalho alheio. Como escreveu SOUZA — e isso há mais de meio século — “o imposto deixou de ser simplesmente um meio de proporcionar recursos financeiros para se tornar um

34 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Ob. cit., p. 73 e seguintes.

35 CLÈVE, Clèmerson Merlin. A lei no Estado Contemporâneo, p. 125.

poderoso instrumento de ação do Estado no terreno social”³⁷.

Nem é preciso dizer da infinidade de leis editadas para regular questões tributárias. Embora o número de tributos não aumente tanto, em relação ao número de leis e regulamentos editados, é flagrante a hipertrofia dessa legislação principalmente depois da Constituição de 1988. Não há ano em que não se faça exigência tributária nova ou se altere alguma possibilidade de dedução, dimensionamento de base de cálculo ou qualquer outra coisa relativa a algum tipo de tributo, especialmente no campo das contribuições sociais — estas notadamente a grande opção arrecadatória do Poder Executivo federal. Sempre há uma vasta legislação, com dezenas de artigos, estipulando as minúcias das hipóteses em que se deve enquadrar um tipo de atividade nesta e naquela categoria com o intuito de saber o quê, o quanto e quando exigir tributo.

1.5 O aviltamento da lei

A lei é fato político, fato este que nas democracias transforma a vontade da maioria em direito. É o Poder Legislativo que exerce este papel na elaboração da norma jurídica, sendo tal função legitimada pela ordem constitucional. Também a aplicação da lei e a solução das contendas que envolvam o seu emprego, no caso concreto, deveriam ser feitas com a exata compreensão dessas premissas.

Mas entre esta noção abstrata, o ideal do ato normativo, e o cotidiano há uma grande distância. Como diz CLÉVE, “com os horrores presenciados no século XX, todos aprenderam que o legislador não é digno de total confiança”³⁸. Assim a lei vive uma crise, motivada por uma série de fatores, dentre os quais se pode citar a facilidade de sua elaboração, gerando seu elevadíssimo número e escassa noção das matérias legisladas; a facilidade que uma lei tem de ser revogada por outra, antes que qualquer das regras jurídicas venha a ser

36 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Do processo legislativo, p. 13.

37 SOUZA, Rubens Gomes de. Estudos de Direito Tributário, págs. 189/190.

38 CLÉVE, Clémerson Merlin. Ob. cit., p. 130.

assimiladas; o trato de matérias de forma por vezes detalhista e de outras tantas vezes vaga, numa eterna busca em regular o real de forma imaginada e nem sempre adequada ao mundo concreto.

A doutrina não deixa de perceber essa dura realidade, como lembra CAPPELLETTI:

demasiadas leis foram emanadas demasiadamente tarde, ou bem cedo tornaram-se obsoletas; muitas se revelaram ineficazes, quando não contraprodutivas, em relação às finalidades sociais que pretendiam atingir, e muitas, ainda, criaram confusão, obscuridade e descrédito da lei³⁹

E FERREIRA FILHO arremata: “quanto maior é o número dessas leis, evidentemente é menor a importância dos assuntos por que se preocupam”⁴⁰.

Por outro lado, outro aspecto que não passa despercebido e também vai contribuindo para degenerar a lei, em especial a tributária, é o crescente aumento de sua complexidade. O fato se repete também noutros países⁴¹ e no nosso é agravado por não existir uma disciplina atualizada, sistemática e completa de nossas exigências fiscais no Código Tributário Nacional⁴².

Cabe considerar que não são poucas as vezes que a lei é impugnada, distorcida e sacrificada também por razões políticas, sociológicas e até mesmo com a invocação de preceitos constitucionais, pelos mais diversos motivos. Do Poder Judiciário saem as maiores censuras ao direito positivo, freqüentemente permeadas de grande dose de insatisfação pessoal do magistrado com a lei, situações que *“instauram uma insegurança quanto ao significado da lei, com a decorrente perda da previsibilidade quanto às respectivas conseqüências”* anota GRECO e

39 CAPPELLETTI, Mauro. Juízes Legisladores?, p. 44.

40 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Ob. cit., p. 129.

41 NOGUEIRA, Alberto. Ob. cit., p. 18.

42 “Como nosso Código não disciplina em termos pormenorizados os tributos, estão estes submetidos a uma legislação específica, a essa altura fragmentária, ou melhor dizendo, caótica, circunstância que torna nossa problemática tributária ainda mais ‘sutil’ que a dos franceses.” (NOGUEIRA, Alberto. Ob. cit. p. 21).

“conduzem à deterioração da legalidade”⁴³.

1.6 A necessidade de se restaurar o prestígio da lei

Apesar das deficiências que lhe são inerentes, até hoje não se chegou a um referencial melhor que a lei para instituir as exigências de ordem financeira capazes de financiar os gastos necessários ao cumprimento das finalidades próprias do Estado. Por essa razão não há como desvincular-se o Direito Tributário do princípio da legalidade, pois sem lei não se tem o controle do arbítrio, o primado do direito e nem a democracia possível.

Escreveu KELSEN com muita propriedade quando disse ser “impossível determinar a norma de justiça de modo único. Ela é, em última análise, uma expressão do interesse do indivíduo que declara uma instituição social justa ou injusta”⁴⁴. Portanto, é utópico querer se livrar de um sistema normativo, em se tratando de uma ciência que é dever-ser por excelência. É por isso que se chama a atenção para a valorização da lei, como FERREIRA FILHO quando afirma que “a supremacia da lei, como exigência da segurança, e, como tal, imperativo da liberdade, é inerente ao regime, a que nossa civilização se apega”⁴⁵. Impossível ignorar a existência e mesmo da necessidade técnica de leis no mundo jurídico, em maior ou menor grau, sob pena de cairmos num subjetivismo e relativismo, onde jamais se buscará o ideal concreto de bem comum.

A lei deve dar a justa medida do tributo exigível, orientando tanto aquele que deve pagá-lo como aqueles encarregados de verificarem esse pagamento ou a sua correção, bem como os que irão participar do processo de definição, na prática, das hipóteses em que o dever existe. Nesse sentido já se manifestava FALCÃO quando afirmou: “exige-se em lei formal estejam determinados, pelo menos, os seguintes elementos: o fato gerador do tributo, a sua alíquota, a respectiva base de cálculo e os sujeitos passivos diretos e indiretos da

43 GRECO, Marco Aurélio. Ob. cit., p. 104.

44 KELSEN, Hans. Ob. cit., p. 68.

45 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Ob. cit., p. 130.

obrigação tributária”⁴⁶, tese até hoje sustentada pela doutrina tributarista nacional⁴⁷.

Ao lado da necessidade de se recompor o sistema legal, o que se assiste é a desvalorização real da lei pelo em nosso sistema jurídico atual, levando até a um gradativo inchaço do texto constitucional⁴⁸, que desce a pormenores facilmente dispensáveis e que poderiam ser deduzidos dentro de uma interpretação forte no Estado de Direito. Assim a Constituição ao mesmo tempo em que se torna mais analítica fica mais exposta e mais frágil porque “a confiança depositada na lei transferiu-se para a Constituição. Aliás, mais do que para a Constituição, transferiu-se, talvez, para os órgãos exercentes da jurisdição constitucional”⁴⁹.

Certamente que um prestígio maior da lei — e aqui inserimos também a lei complementar — evitaria que tivéssemos um Sistema Tributário Nacional tão minudente, que acaba realimentando as possibilidades interpretativas. De outra parte, isso termina por permitir que se questione perante o Tribunal encarregado de fazer o controle de constitucionalidade das leis toda e qualquer alteração legal, trazendo um volume maior de processos ao Judiciário e prolongando os suplícios de uma demanda por todas as instâncias possíveis.

Há quem sugira uma maior valorização das relações na esfera administrativa como meio de se evitar os custos elevados de processos judiciais, como NOGUEIRA:

Torna-se premente a valorização da instância administrativa, de tal modo que possa ela servir como preciosos instrumento de solução de conflitos tributários pela forma mais cômoda, rápida e menos dispendiosa [...] O aperfeiçoamento dos órgãos

46 FALCÃO, Amílcar. Ob. cit., p. 8.

47 “Lei deve conter todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo e suas base de cálculo e alíquotas)” CARRAZZA, Roque Antonio. Ob. cit., p. 161). Também MACHADO quando diz que “o verdadeiro sentido do princípio da legalidade exige que todos os elementos necessários à determinação da relação jurídica tributária, ou mais exatamente, todos os elementos da obrigação tributária principal, residam na lei” (MACHADO, Hugo de Brito. Ob. cit., p. 28). No mesmo sentido Francisco de Assis Munhoz. Ob. cit., p. 154.

48 É o que diz Alberto Nogueira: “Nos últimos tempos — em especial a partir da Segunda Guerra Mundial — vem se desenvolvendo uma tendência cada vez mais forte de se introduzir no texto constitucional um maior número de preceitos que alcançam praticamente toda vida social.” (NOGUEIRA, Alberto. Ob. cit., p. 104).

49 CLÈVE, Clémerson Merlin. Ob. cit., p. 130.

administrativos encarregados de apreciar questões tributárias é a solução mais lógica, racional e econômica para prevenir dispendiosas ações judiciais⁵⁰

PARTE 2: O Estado e a tributação

2.1 O Estado e o Direito Tributário

Segundo ATALIBA, “os políticos (homens que dirigem o estado), precisando atender às necessidades financeiras do poder público, usam do direito como instrumento do desígnio de abastecer o estado de dinheiro”⁵¹, pois “o tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação”⁵². Esta atividade social e politicamente regrada é estudada pelo Direito Tributário⁵³ e as normas que disciplinada estas relações levam a alcunha de tributárias⁵⁴.

Pleno de razão COELHO diz que “o Estado impõe o tributo porque precisa e o arrecada porque pode”⁵⁵. É inegável que o poder público apesar de fabricar dinheiro não pode fazê-lo na quantidade que deseja para cumprir suas

50 NOGUEIRA, Alberto. Ob. cit., p. 84.

51 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, p. 28.

52 BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 1.

53 “Direito Tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do Direito formado pelo conjunto das proposições jurídicas (normativas e não-normativas), que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária, p. 83).

54 “Serve o direito, portanto, de instrumento de tão importante desígnio estatal. As normas que constituem esta parte do direito se designam direito tributário, em seu conjunto. É nitidamente um sub-ramo do direito administrativo, porque regula relações jurídicas entre administração e administrados (Ruy Cirne Lima), o que é da essência do direito administrativo.” (ATALIBA, Geraldo. Ob. Cit., p. 29).

55 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, p. 276.

finalidades, sob pena de inviabilizar esta sua atividade e a de todos os demais com o imposto mais nocivo que existe: a inflação⁵⁶. Portanto, para poder atingir os fins que a sociedade incumbiu ao Estado este inevitavelmente teve de lançar mão dos recursos gerados pela própria população⁵⁷.

Desnecessário dizer que desta mui digna função surgiram abusos de governantes, principalmente para fazer frente a despesas de utilidade ou vantagem questionáveis⁵⁸. O poder extasia o ego e a vaidade embriaga. Os ébrios tornaram-se ávidos pelo aumento de impostos para justificarem seus gastos. É um histórico de luta para conter as imposições fiscais do Estado, saber qual o seu alcance e finalidades que fizeram nascer o Estado de Direito e — por extensão — o Direito Tributário⁵⁹. Desse esforço surgiu a lei como instrumento apto a regular a atividade tributante, originando o chamado princípio da legalidade⁶⁰.

2.2 Os problemas tributários

56 “O leitor jamais deve esquecer que a inflação funciona como um imposto — o Estado auferir ‘receita’ por abusar da capacidade de pintar pedaços de papel que passam a valer mais caro que o custo da pintura — e foi essa a ‘carga tributária’ que cresceu explosivamente nesse período até 1994. Com efeito, a primeira e única revolta nacional contra impostos criados ‘sem representação foi a mobilização da sociedade contra a inflação, ou mais precisamente contra o ‘imposto inflacionário’, para o qual, sem dúvida, jamais houve lei autorizadora” (*A segunda revolta*, artigo de Gustavo Franco, Revista Veja, número 1750, São Paulo, Editora Abril, 8 de maio de 2002, p. 102).

57 “A imposição legal de exigência tributária deriva da condição de soberania do Estado, o chamado *jus imperii*, através do qual arrecadará o dinheiro necessário à manutenção da máquina estatal e dar atendimento às necessidades sociais da população.” (VILLELA, Gilberto Etchaluz. Teoria da exigibilidade da obrigação tributária, p. 16).

58 “O Estado não grava pelo prazer de manter abarrotadas suas arcas, senão para contingenciar carências, daí o princípio de que a um *superávit* orçamentário desordenado, é preferível um *déficit* razoável.” (SIDOU, J. M. Othon. A natureza social do tributo, p. 5).

59 “Ora, a votação do tributo e de sua aplicação pelo povo através dos parlamentares, constitui princípio cardeal dos regimes representativos e democráticos, que não existem sem votação dos tributos e das despesas pelos representantes do país.” (BALEIRO, Aliomar. Ob. cit., p. 42).

60 “A defesa do sistema tributário e do próprio regime político do país processa-se por um conjunto de limitações ao poder ativo de tributar. Delas, o mais importante, por suas implicações políticas e jurídicas, é o da legalidade dos tributos.” (BALEIRO, Aliomar. Ob. cit., p. 3).

As dificuldades na órbita tributária vêm se arrastando há anos. E elas são tantas e tão grandes que não poupam vítimas: todas as partes envolvidas na relação jurídica tributária saem perdendo. O que BECKER disse há quase quarenta anos ainda se mantém atual:

hoje, ou o Estado quebra o instrumental jurídico que se tornou impraticável, ou é este instrumental obsoleto que fere as mãos do Estado. Para fugir a esta alternativa o Estado constrói atabalhoadamente quantidade enorme de novas leis de tão péssima qualidade que revela ignorância troglodita na arte de criar o instrumento apropriado. Em construção de regras jurídicas tributárias, apenas se começou a sair da idade da pedra lascada...⁶¹

A crítica procede mas é necessário direcionar o foco ao seu verdadeiro objeto. O Estado moderno, sabidamente um ente complexo, não toma suas decisões e nem alcança as suas realizações, isoladamente. É melhor uma indagação das causas pelas quais os problemas acontecem para que se chegue a uma conclusão mais útil. Por esse caminho parece trilhar NOGUEIRA quando dirige parte de suas repreensões ao Poder Legislativo pois as mazelas:

não têm por causa o bem estruturado sistema constitucional tributário, mas a existência de uma legislação inadequada e sobretudo defasada, ao lado de uma renitente instabilidade normativa provocada pela atuação do Legislativo⁶²

Entretanto, a face mais conhecida do Estado é sem dúvida o Poder Executivo e dentro deste o seu chefe de governo: “essa liderança é acentuada pelos meios de comunicação de massa, que permitem ao chefe do governo tocar, diretamente quase, a cada um dos seus governados, com seus apelos e proclamações”⁶³. É ele, o chefe de governo, o realizador, o cobrador e, no

61 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, p. 9.

62 NOGUEIRA, Alberto. Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito, p. 104.

63 “O rádio, primeiro, o cinema e, sobretudo, a televisão dão ao homem comum uma sensação de intimidade com o chefe do governo que nem nas antigas oligarquias os membros do grupo dirigente percebiam. Isso se espelha na sem-cerimônia com que a eles se referem, como se se tratasse de um vizinho, ou de um companheiro

consciente coletivo de nossa sociedade paternalista, o *culpado* por tudo — inclusive os tributos⁶⁴.

Atualmente uma visão arejada dessa antiga concepção — e um pouco mais distante do antropomorfismo que a caracteriza — procura colocar a discussão em outro plano. É o que diz SIDOU quando vê o ente estatal como o responsável por evitar os problemas ocorrentes na área fiscal:

Já se proclamou que, se o Estado não é o culpado das iniquidades da organização social contemporânea, é todavia sua função evitá-las, quando e quanto possível, começando por fazê-lo pelo que dele diretamente depende, o não agravar o fiscalismo em detrimento dos jurisdicionados incapazes de suportar a imposição⁶⁵

Todavia, a análise dos problemas ficaria incompleta se fosse omitida a menção ao Poder Judiciário, o responsável constitucional e institucionalmente pela correta interpretação da lei e sua aplicação para a solução das controvérsias. Impossível deixar de lembrar que esse também contribuiu, e muito, para as vicissitudes que expõem o princípio da legalidade a uma posição inferior. A título ilustrativo vale lembrar a jurisprudência que se formou acerca do prazo para a repetição de indébito nos chamados tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando a reiteração de precedentes judiciais formulou um prazo absolutamente inexistente em nosso sistema jurídico⁶⁶.

de trabalho. Essa sensação de intimidade é, aliás, estimulada pelos governantes que procuram entreter uma atmosfera de simpatia em redor de si. Não é outro o fito das reportagens sobre a vida familiar, a simplicidade, os gostos e os pendores do líder político.” (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Do processo legislativo. Ob. cit., p. 127).

64 “O brasileiro médio enxerga no Estado a figura de um pai, criador e protetor. Ele venera o Estado, acredita que possa fazer milagres e, portanto, tudo espera dele: apoio, obras, empregos... Quando mais o chefe de Estado se aproximar da imagem paternal, mais conquistará o coração do povo.” (SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha . A crise da democracia no Brasil, págs. 65/66). Esta associação fortemente radicada no imaginário nacional, de imenso cunho paternalista, fica exasperada pelo nosso *mazombismo* como disse Vianna Moog, pois aqui a culpa é sempre dos outros (cf. MOOG, Vianna. Bandeirantes e Pioneiros, p. 106).

65 SIDOU, J. M. Othon. Ob. cit., p. 81.

66 Nesse sentido, por todos: VILLELA, Gilberto Etchaluz. Ob. cit., p. 56 e seguintes.

2.3 Os poderes normativos do Poder Executivo

KELSEN lembra que “a maioria das constituições que supostamente incorporam o princípio da separação de poderes autoriza o chefe do departamento executivo a decretar normas gerais no lugar do órgão legislativo”⁶⁷. Assim, com apoio no mestre austríaco não se pode dizer que há uma verdadeira separação de poderes, mas sim uma distribuição deles em face da preponderância de suas atividades.

É equivocado achar que o Poder Executivo não tem funções legislativas, pois “na verdade, o chefe do departamento executivo cumpre uma função legislativa até mesmo pelo simples fato de poder ter um direito de tomar a iniciativa no processo legislativo”⁶⁸. CLÈVE diz mesmo que “o fato do constituinte admitir que o Executivo possa legislar é perfeitamente compatível com a teoria constitucional do Estado democrático contemporâneo”⁶⁹, o que não elimina “a necessidade de um controle mais rígido sobre o Exercício, pelo Executivo, da função normativa”⁷⁰. O problema aparece quando o Poder Legislativo cede o seu espaço principal para o Executivo, o que é mais comum no sistema presidencialista⁷¹.

2.4 O Poder Executivo e a lei

As relações entre o Poder Executivo e a lei, ato oriundo do Poder Legislativo nem sempre foram, não são duvida-se que algum dia sejam das mais amistosas. Isto fica mais evidente em um sistema como o nosso, segundo SOUZA

67 KELSEN, Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado, p. 387.

68 KELSEN, Hans. Ob. cit., p. 389.

69 CLÈVE, Clèmerson Merlin. A lei no Estado contemporâneo, p. 131.

70 CLÈVE, Clèmerson Merlin. Ob. cit., p. 124.

71 “No regime presidencial, a hipertrofia do Poder Executivo é fato de observação histórica, a cuja inexorável ação não escaparam os próprios Estados Unidos” (BALEEIRO, Aliomar. Ob. cit., p. 16).

JÚNIOR⁷². Para o constitucionalista gaúcho, a supremacia da lei se garante com a atuação eficaz de um Chefe de Estado. Todavia, sendo nosso sistema de governo uma junção das funções de chefia de Estado e de Governo, dificilmente o chefe do Poder Executivo poderá colaborar para garantir a supremacia da lei. É a conclusão que se chega com apoio em SOUZA JUNIOR:

a raiz do problema está em que ninguém pode ser, ao mesmo tempo, partidário e suprapartidário, parcial e imparcial, representante do todo e expressão da parte. Desse modo o Presidente ou atua como chefe de Estado, em posição arbitral, ou atua como chefe de governo, integrado perfeitamente em partido político⁷³

Ademais, o Executivo sempre foi tentado a legislar e até criou instrumentos para isso, pois “em quase todos os Estados contemporâneos, e sem dúvida nos principais dentre os que aderem ao regime constitucional pluralista, o Executivo, ostensiva ou disfarçadamente, pode legislar, pode editar atos com força de lei”⁷⁴, lembra FERREIRA FILHO.

Entretanto, o que o Executivo pode fazer é regulamentar as leis, jamais editar atos normativos que invadam o espaço da lei e do Poder Legislativo. “O regulamento realmente nada mais é do que uma interpretação dada pelo Chefe do Poder Executivo às normas contidas na lei. Não mais do que isto”⁷⁵ anota MACHADO. Até porque o regulamento está hierarquicamente vinculado ao disposto em lei e desta é sempre dependente, “está abaixo da lei. Logo, não a pode nem abrogar, nem modificar. Deve, sim, submeter-se às disposições legais, inspirando-se em suas diretivas, sem as contrariar”⁷⁶.

72 “Se o Presidente se posiciona, com imparcialidade, acima das correntes partidárias, terá condições de atuar muito bem como chefe de Estado, na preservação, como verdadeiro magistrado, das regras do jogo político, garantindo os princípios democráticos da supremacia da Lei e da igualdade de oportunidades” (SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. A crise da democracia no Brasil, p. 93).

73 SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. Ob. cit., págs. 95/96.

74 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Ob. cit., p. 160.

75 MACHADO, Hugo de Brito, Os princípios jurídicos da Tributação na Constituição de 1988. p. 30.

76 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. p. 213.

Excepcionalmente podem existir regulamentos que avancem sobre campo reservado à lei. Isso parece ficar mais claro quando há uma colaboração, ainda que velada, do Poder Legislativo, que deixando de regular inteiramente a atividade tributária mediante lei, deixa espaço aberto para “regulações” ulteriores sobre outros aspectos integrantes da exigência fiscal. Tal postura é censurável quando se tem em mente que a relação jurídica daí decorrente deve pautar-se pela legalidade. Nesse sentido MACHADO:

Realmente, é fácil compreender que bem pouco valeria a afirmação, feita pela Constituição Federal, de que só a lei pode instituir tributo, se o legislador pudesse transferir essa atribuição, no todo ou em parte, a outro órgão estatal, desprovido, segundo a Constituição, de competência para exercício da atividade normativa⁷⁷

2.5 O exercício da atividade legislativa pelo Poder Executivo: uma contingência

A realidade é bem mais complexa que a teoria, pois é muito mais rica e diversificada, ficando sob a influência das mais variadas injunções políticas, econômicas e sociais. Também a pretexto de aperfeiçoar a atividade legislativa, modernamente se passou a permitir que o Executivo participasse ativamente do processo legislativo, possibilitando-se que muitos de seus atos viessem a ser convolados em lei. Tal circunstância permitiria um maior dinamismo na elaboração da lei e também a produção de uma norma mais atualizada ou apta a encontrar efetividade.

É que como lembra CAPPELLETTI “[...] os parlamentos atribuíram-se tarefas tão numerosas e diversas que, para evitar a paralisia, encontraram-se ante a necessidade de transferir a outrem grande parte da sua atividade”⁷⁸. E segue o

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Ob. cit., p. 29.

⁷⁸ CAPPELLETTI, Mauro. Juízes Legisladores?, p. 43. No mesmo sentido também Manoel Gonçalves Ferreira Filho: “na medida em que o Estado se imiscuia no domínio econômico e no domínio social, para proteger os economicamente fracos, os Parlamentos se viram cada vez mais impossibilitados de desempenhar as tarefas que dele eram esperadas.” (FERREIRA FILHO, Do Processo Legislativo, p. 121).

mestre italiano: “e esses ‘outros’ a quem a atividade foi transferida são, principalmente, o ‘o executivo e os seus órgãos derivados’, com toda uma séria de entidades e agências, a que foram confiadas tarefas normativas e administrativas.” Para completar as idéias fica a conclusão de FERREIRA FILHO:

Incapazes de fazer o que se torna imprescindível, sem coragem para tomar medidas inadiáveis, porém impopulares, as câmaras dão plenos poderes ao Executivo, para que este faça o que tem de ser feito, inclusive modificando por decreto, as leis do país, e agüente as conseqüências⁷⁹

A existência de lei torna-se mais um requisito formal, apenas para atender o mandamento constitucional que prevê a instituição de tributos mediante lei. Mas quando a lei é incompleta e acaba conferindo faculdades regulamentares e permitindo que outros atos normativos, dos quais a maioria parlamentar não toma conhecimento, integrem a regra instituidora dos tributos e finalmente definam sua hipótese de exigibilidade? Desnecessário lembrar os problemas que isso trouxe ao nosso sistema tributário.

FERREIRA FILHO, lucidamente reconhece o problema quando diz que “o princípio da legalidade continua de pé [...] mas está de pé com um caráter meramente formal. Significa tão-somente que é necessário ato do Parlamento ou do Executivo no caso de delegação ou do domínio ‘regulamentar’”⁸⁰.

2.6 A crítica do papel ativo do Executivo na criação da lei

Em nosso país, a Constituição prevê expressamente a possibilidade de exercício da atividade legislativa pelo Poder Executivo quando menciona a faculdade que tem o Presidente da República de adotar atos com força de lei⁸¹. Isto significa, na prática, que sendo a lei um critério formal de regulação da atividade

⁷⁹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Ob. cit., p. 123.

⁸⁰ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Ob. cit., p. 128.

⁸¹ “Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.”

tributária, qualquer outro ato normativo com força de lei é capaz de fazer as vezes desta — mas obviamente sem os necessários rigores para sua edição.

Embora seja política e sociologicamente explicável e até justificável o fenômeno, quando se fala de tributos a coisa muda de figura. Nesses casos, a possibilidade de legislar é fortemente condenada pela doutrina tributarista nacional, que entende inexistir para a adoção de tributos mediante medida provisória o pressuposto da urgência⁸². CARRAZZA, inclusive, aponta para o atrito entre o princípio da legalidade e a edição de medidas provisórias:

é importante realçar que a medida provisória excepciona o princípio pelo qual cabe primacialmente ao Poder Legislativo — e não ao Executivo — inovar, em caráter originário, a ordem jurídica [...] em hipótese alguma a medida provisória pode criar ou aumentar tributos. Só a lei ordinária pode fazê-lo⁸³

Já sob a égide da Constituição passada BALEEIRO se insurgia contra a utilização dos decretos-leis, antecedentes históricos das medidas provisórias e como estas meio empregado pelo Executivo para a elaboração de normas com força de lei:

Ora, a votação do tributo e de sua aplicação pelo povo através dos parlamentares, constitui princípio cardeal dos regimes representativos e democráticos, que não existem sem votação dos tributos e das despesas pelos representantes do país [...] o vocábulo lei refere-se à lei ordinária e nunca ao decreto-lei⁸⁴

82 CARRAZZA, Roque Antonio. Ob. cit., p. 177.

83 CARRAZZA, Roque Antonio, ob. cit. p. 184. No mesmo sentido MACHADO: “A instituição, como o aumento, dos demais tributos através de medidas provisórias, em princípio não nos parece possível, mas não excluimos essa possibilidade em situações especiais.” (MACHADO, Hugo de Brito, ob. Cit., p. 42) e também MUNHOZ (MUNHOZ, Francisco de Assis. O princípio da legalidade no Sistema Constitucional e no Sistema Tributário, p. 155).

84 BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, p. 42. A defesa da legalidade pelo Ministro foi ferrenha: “Prevaleceria apenas o discricionarismo do Poder Executivo num regime que estabelece, como um dos princípios fundamentais, a independência e a harmonia dos Poderes Nacionais. [...] Certo é que a Constituição exige lei para criação ou majoração do tributo. E aos princípios inerentes ao regime adotado na C.F. repugna que a lei, para tal fim, seja substituída por um ato do Executivo. A C.F. Quer um pronunciamento expresso do Poder Legislativo na decretação do tributo. Não lhe basta uma aprovação tácita e presumida. O

Alimentada por essas críticas que foi fermentando a idéia de conter-se a utilização desses atos, o que resultou na Emenda Constitucional n.º 32/2001, que ao mesmo tempo em que restringia a atividade legislativa do Poder Executivo, não ressaltou a utilização de medidas provisórias para o trato de matéria tributária, grande anseio de parcela da doutrina. Desnecessário dizer que a adoção de medidas provisórias para a instituição de tributos vinha sendo chancelada pelo Tribunal encarregado de realizar o controle sobre tais atos há muito tempo, o que pode explicar a lacuna proposital da Emenda.

Assim, não há como deixar de notar o avanço do § 2.º, introduzido no art. 62 da Constituição, determinando que a instituição ou majoração de impostos, mediante medida provisória, seja feita com observância do princípio da anterioridade (à exceção daqueles a que a própria Constituição ressalva a aplicação deste princípio)⁸⁵, sendo que os efeitos só se produziram no exercício financeiro seguinte ao que houvesse sido convertida em lei. Diriam ainda os queixosos — e não sem uma boa parcela de razão — que o preceito não limita a atuação do Poder Executivo federal diante de sua aberta preferência pela instituição de *contribuições sociais*.

Quanto às medidas provisórias em tramitação antes da Emenda n.º 32/2001, continuam em vigor, até que sejam revogadas por nova medida provisória (agora editadas sob a nova regulamentação) ou até serem definitivamente apreciadas pelo Congresso Nacional. É o que diz o art. 2.º da última emenda constitucional. Em outras palavras, a emenda constitucional acabou emprestando às medidas provisórias editadas anteriormente uma eficácia paralegal, pois elas acabam valendo quase tanto quanto as leis ordinárias e muito mais que as novas medidas provisórias que porventura venham a ser editadas após 11 de setembro de 2001.

velho PIMENTA BUENO já era intransigente nessa matéria de legalidade dos tributos.” (pp. 42-44).

85 “Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.”

PARTE 3: O Judiciário e a lei

3.1 A interpretação da lei

A interpretação da norma deve levar em conta as suas finalidades, os seus objetivos e a sua vocação para resolver problemas que precisam de efetiva solução. A postura do julgador, ao dizer qual a regra aplicável ao caso concreto, é mais séria e jurídica quando inicia pela busca no sistema jurídico de normas aptas à solução da contenda. Após essa etapa escolhe-se dentre as regras qual aquela que realmente se ajusta à situação apresentada. Assim, a interpretação parte da lei e pressupõe a boa-vontade do intérprete para com ela, pois como diz PONTES DE MIRANDA, “com a antipatia não se interpreta — ataca-se; porque interpretar é pôr-se do lado do que se interpreta”⁸⁶.

Mas além destes postulados, há na interpretação da lei um papel criativo e político, inerente à própria atividade, como lembra CAPPELLETTI⁸⁷, pois o juiz sempre realizará escolhas a partir de suas idéias pessoais e opiniões políticas, conforme sua formação moral e compreensão do fenômeno jurídico. E a importância desses fatores é tamanha que o ilustre professor florentino chega até a dizer que não há diferença essencial entre julgar e legislar no papel criativo do direito⁸⁸. Ainda que assim não fosse, o Poder Judiciário é constitucionalmente um “Poder” ao lado do Executivo e do Legislativo e tanto quanto estes age sobre a atividade normativa, seja aplicando, negando a aplicação ou interpretando as leis na solução das controvérsias que lhe são apresentadas.

⁸⁶ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Comentários à Constituição de 1967, tomo I, p. 5.

⁸⁷ CAPPELLETTI, Mauro. Juízes Legisladores?, p. 13 e seguintes.

⁸⁸ CAPPELLETTI, Mauro. Ob. cit., p. 27.

Sendo o Judiciário, na prática, o responsável pelo modo de aplicação das leis e o sentido que elas irão adquirir, é natural que a integração do texto normativo adquira um caráter paralegislativo. Assim, a lei sai do Poder que a elaborou e irá adquirir a conformação do Poder que definirá o modo de sua atuação legítima ou justa. É por isso que RIGAUX diz que "as normas dependem das instituições que as aplicam; mais exatamente, é a instituição que escolhe a norma aplicável e determina-lhe o sentido por seus próprios métodos de interpretação"⁸⁹.

Para isso contribuiu fortemente a legislação de cunho mais intervencionista e social, que difere do restante por ser muito mais uma declaração de princípios e objetivos do que propriamente uma delimitação do lícito e do ilícito, daquilo que se deve ou não se deve fazer. Este tipo de lei, que aponta direções a serem seguidas e atingidas progressivamente, gerando incerteza quanto ao seu alcance, obviamente favorece uma jurisprudência mais especulativa e criadora, pois como anota CAPPELLETTI "quanto mais vaga a lei e mais imprecisos os elementos do direito, mais amplo se torna também o espaço deixado à discricionariedade nas decisões judiciais"⁹⁰.

Outros fatores também favorecem para que a atividade jurisdicional se torne mais política, pois é necessário que alguém estabeleça um vínculo entre aquela previsão abstrata contida na lei e as exigências próprias do caso concreto. Desse modo

o juiz é, por múltiplas razões, coagido a fazer obra criadora. Primeiro, porque toda norma tem necessidade de ser interpretada. Depois, porque nenhuma codificação poderia prever a diversidade das situações de vida, e a previsão do mais sábio dos legisladores é frustrada pelo progresso das técnicas, pela modificação das condições econômicas e sociais, pela evolução dos costumes e pela variação da moral resultante disso. Mais do que o legislador, as cortes e os tribunais estão aptos a seguir passo a passo as alterações da sociedade e a estabelecer conexões até então despercebidas⁹¹

89 RIGAUX, François. A lei dos juízes, p. 16.

90 CAPPELLETTI, Mauro. Ob. cit., p. 42.

91 RIGAUX, François. Ob. cit., p. 185.

Essa mesma legislação social favoreceu a politização do Judiciário, onde há campo receptivo para ataques às normas infraconstitucionais. Alguns juízes parecem estar imbuídos de um sentimento de justiça, e não sem razão, pois por vezes o mesmo ideal parece não ter sido consubstanciado em atos normativos. Pensam estes magistrados que, pelo fato de terem estudado Direito, compreendem-no melhor do que os membros do Parlamento, que nada conhecem do direito — embora o produzam em larga escala.

Mas nem todos vêem com bons olhos essa forma de julgamento de caráter político. Os partidários de uma forma mais restritiva na interpretação dos textos legais entendem faltar ao Judiciário a legitimidade advinda de eleições, existente na composição do Executivo e Legislativo, como lembra CAPPELLETTI⁹². A crítica de BONAVIDES também é substancial pois para ele “a interpretação, quando excede os limites razoáveis em que se há de conter, quando cria ou ‘inventa’ *contra legem* [...] é perniciosa, assim à garantia como à certeza das instituições”⁹³.

3.2 O controle da lei e seus limites

É próprio dos países que adotam sistemas democráticos que a lei, como os demais atos administrativos, seja controlável. O que importa saber é até que ponto esse controle pode ser exercido e atingir o ato legislativo. Ao passo que “nos países de Common Law, se ensina e aceita, mansa e pacificamente, a criação do direito pelo juiz, falando-se claramente em *judge made law*”, anota FERREIRA FILHO,

nos países de direito escrito, entretanto, essa criação é negada, já que o juiz está jungido a aplicar a lei que é feita pelo Parlamento. Todavia, por meio da interpretação, constróem não raro os juízes regras novas, embora oficialmente

92 CAPPELLETTI, Mauro. Ob. cit., p. 50.

93 BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional, p. 441.

consideradas implícitas na lei⁹⁴

A questão do juiz ser um agente criador de direito, tanto quando o legislador, ainda está longe de ser abertamente resolvida no sistema romano-germânico. KELSEN parece admitir mais explicitamente que o magistrado fique próximo à função legislativa, pois “o juiz, portanto, é sempre um legislador também no sentido de que o conteúdo da sua decisão nunca pode ser completamente determinado pela norma preexistente de Direito subjetivo”⁹⁵.

Já no que tange às decisões judiciais proferidas por mais de um magistrado, ou seja, mediante a participação de mais de um juiz, KELSEN vê nelas um maior grau de abstração e generalidade, colocando-as mais próximas ao direito legislado: “a função criadora de Direito dos tribunais é especialmente manifesta quando a decisão judicial tem o caráter de um precedente, ou seja, quando a decisão judicial cria uma norma geral”⁹⁶, ensina o mestre de Viena. Mas KELSEN parece restringir tal caráter paralegal e normativo das decisões judiciais aos sistemas que admitam esta verdade como princípio: “dentro de tal sistema jurídico, os tribunais são órgãos legislativos exatamente no mesmo sentido em que o órgão é chamado legislativo no sentido mais restrito e comum do termo. Os tribunais são criadores de normas jurídicas gerais”⁹⁷.

Entretanto, mesmo entre os que relutam em afirmar categoricamente esta função normativa do judiciário, quase legiferante, há os que reconhecem que a atividade jurisdicional inova no mundo jurídico ao interpretar a lei. Existiria, portanto, uma amplitude quanto ao modo de interpretação da lei, a que CAPPELLETTI denomina de “criatividade judiciária”⁹⁸, que ele parece ter reconhecido como

94 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Do processo legislativo, p. 189.

95 KELSEN, Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado, p. 212.

96 KELSEN, Hans. Ob. cit., p. 216. E Kelsen faz questão de refutar claramente a tese segundo a qual cabe ao judiciário apenas a função de intérprete do direito legislado: “Nossa análise da função judicial demonstra que a visão segundo a qual tribunais apenas aplicam o Direito não conta com a sustentação dos fatos.” (p. 217).

97 KELSEN, Hans. Ob. cit., p. 216.

98 CAPPELLETTI, Mauro. Ob. cit., p. 73.

inevitável diante de textos que consagram valores dependentes de maior concretude, como é o caso daqueles inseridos na Constituição.

Há nessa tarefa um poder criativo do direito, quase legislativo, como anota CAPPELLETTI⁹⁹, embora ele faça questão de censurar os que julgam como se fossem legisladores: “o bom juiz bem pode ser criativo, dinâmico e ‘ativista’ e como tal manifestar-se; no entanto, apenas o juiz ruim agiria com as formas e as modalidades do legislador”¹⁰⁰. E a prática tem confirmado o acerto de tal procedimento, principalmente porque o direito positivo não pode esgotar as hipóteses de regulação dos problemas cotidianos. O que existe é um rumo, um parâmetro objetivo inscrito em uma regra. Para os demais casos, que fogem ao campo de incidência da norma existiria o prudente arbítrio judicial. Assim, a crítica de CAPPELLETTI parece dirigida mais às arbitrariedades — escolha proposital dos magistrados pela regra que julgam ideal quando existe norma pronta e acabada no direito positivo.

Porém, há um ponto sensível em que a atividade jurisdicional vai até ao âmago da lei, atingindo-a inclusive no plano legislativo¹⁰¹. Isso verifica-se quando “o controle da conformidade de uma disposição legislativa com uma norma substancial da Constituição atinge a ‘soberania’ do legislador”¹⁰², nas palavras de RIGAUX. KELSEN diz que “a revisão judicial de legislação é uma transgressão evidente do princípio da separação dos poderes”¹⁰³. Na prática isso significa que toda vez que se exercita o controle de constitucionalidade se está a admitir, ao menos em tese, uma possibilidade de censura do Poder Judiciário ao ato produzido pelo legislativo.

Mas há parâmetros para o exercício desse controle sobre a lei, ainda que feito de forma mais ampla e quase legislativa, especialmente no que diz

99 “Efetivamente, eles são chamados a interpretar e, por isso, inevitavelmente a esclarecer, integrar, plasmar e transformar, e não raro a criar *ex novo* o direito. Isto não significa, porém, que sejam legisladores.” (CAPPELLETTI, Mauro. Juízes Legisladores, p. 74).

100 CAPPELLETTI, Mauro. Ob. cit., p. 74.

101 Interessante notar que o órgão responsável por este controle em última instância, em nosso país, faz questão de dizer que age como “legislador negativo”.

102 RIGAUX, François. Ob. cit., p. 28.

103 KELSEN, Hans. Ob. cit., p. 385.

respeito à matéria tributária, em que tantas vezes isso é feito sem muita atenção ao texto legal. Mas conclusões apressadas, com atropelo à lei não são de melhor técnica. A norma de tributação só existe por força da lei e nos termos em que definidos por esta. Seu afastamento puro e simples — mediante o controle da constitucionalidade — ignora que isso deve ser exceção e não regra.

Assim, não é demasiado lembrar que mesmo ao exercer o controle da constitucionalidade o Judiciário não é mais que um *legislador negativo*, jamais um integrador ou legislador do caso concreto. Isso o tem dito reiteradamente a mais alta Corte do país¹⁰⁴. Todavia, nem sempre é fácil respeitar tais limites quando se quer um controle de conteúdo da lei — posição sustentada por parcela razoável da doutrina¹⁰⁵.

3.3 Da presunção à ordinarização do controle de constitucionalidade

Nosso sistema jurídico foi erigido na “supremacia da Constituição sobre os demais atos normativos”, pois como diz FERREIRA FILHO “é dele que

104 “(...) a declaração de inconstitucionalidade, se acolhida como foi requerida, modificará o sistema da Lei pela alteração do seu sentido, o que importa sua impossibilidade jurídica, uma vez que o Poder Judiciário, no controle de constitucionalidade dos atos normativos, só atua como legislador negativo e não como legislador positivo” (ADI 1822/DF, Pleno, j. 26/6/1998, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 10/12/99, p. 3, RTJ 172/02, p. 425). “A concessão desse benefício isencional traduz ato discricionário que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, destina-se, a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal, a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade. A exigência constitucional de lei formal para a veiculação de isenções em matéria tributária atua como insuperável obstáculo à postulação da parte recorrente, eis que a extensão dos benefícios isenciais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes. Os magistrados e Tribunais — que não dispõem de função legislativa — não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe recusou a própria Lei Fundamental do Estado. É de acentuar, neste ponto, que, em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só atua como legislador negativo (RTJ 146/461, rel. Min. CELSO DE MELLO).” (AGRAG 138344/DF, 1.ª T., j. 2/8/1994, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 12/05/95, p. 12989).

105 É o caso de Alberto Nogueira. (NOGUEIRA, Alberto. Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito, p. 30).

decorre o controle de constitucionalidade das leis¹⁰⁶. A este pensamento somava-se, há algum tempo atrás, antiga máxima de hermenêutica no sentido da presunção de constitucionalidade da lei, como ensinava CARLOS MAXIMILIANO¹⁰⁷.

Todavia, aos poucos vai se sedimentando a idéia de que a lei não se presume necessariamente constitucional, mesmo que ela tenha sido elaborada mediante um processo normativo previsto na Constituição. Hoje há uma preferência clara dos magistrados pelo texto constitucional, mesmo que existam leis que sejam conseqüência da aplicação da Lei Maior. Esse pensamento é cristalizado na emblemática afirmação de NOGUEIRA para quem “o papel do juiz contemporâneo é o de aplicar a Constituição”¹⁰⁸.

A existência de um contexto social favorável à crítica dos políticos enxerga nos atos destes uma contaminação muitas vezes incurável, inclusive minando o mais expressivo deles. Há até quem fale na inexistência da presunção de constitucionalidade, como MORO, invocando a necessidade de interpretação “à luz da realidade”¹⁰⁹.

Tal postura indubitavelmente não soa como a mais adequada quando se pensa no direito como ciência jurídica: ela certamente traz mais riscos do que as soluções para os problemas que busca solucionar. O fenômeno é confirmado e criticado por BONAVIDES, para quem “o constitucionalismo contemporâneo

106 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Ob. cit., p. 200.

107 MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*, p. 371: “Todas as presunções militam a favor da validade de um ato, legislativo ou executivo (...). Os tribunais só declaram a inconstitucionalidade de leis quando esta é evidente, não deixa margem à séria objeção em contrário. Portanto, se, entre duas correntes de idéias apoiadas por juriconsultos de valor, o Congresso adotou uma, o seu ato prevalece. A bem da harmonia e do mútuo respeito que devem reinar entre os poderes federais (ou estaduais), o Judiciário só faz uso da sua prerrogativa quando o Congresso viola claramente ou deixa de aplicar o estatuto básico, e não quando opta por determinada *interpretação* não de todo desarrazoada.”

108 NOGUEIRA, Alberto. Ob. cit., p. 78.

109 MORO, Sergio Fernando. *Afastamento da presunção de constitucionalidade da lei*. In: *Jus Navigandi*, n. 40.

[Internet] <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=117> [Capturado 10.Dez.2001]: “O Direito Constitucional deve ter em vista a realidade a qual se dirige. No Brasil, isso significa que se faz necessária prática constitucional que leve em consideração a pobreza e o desequilíbrio na distribuição do poder político existentes, uma espécie de “Direito Constitucional da Pobreza”, para o qual a técnica de afastamento da presunção de constitucionalidade da lei pode representar significativo papel.”

sacrifica a *juridicidade* das Constituições para não raro cair exatamente no extremo oposto de uma valorização exclusiva e unilateralíssima do social”¹¹⁰.

CAPPELLETTI leva a crer que o incremento do controle de constitucionalidade está fortemente vinculado ao descrédito do trabalho realizado pela maioria parlamentar na elaboração da lei¹¹¹. Porém, certamente esta mudança de rumos tem conseqüências e efeito colaterais. Do ponto de vista tributário ela é propulsora de uma grande instabilidade quanto à própria exigência fiscal, quer no seu aspecto temporal, quantitativo, qualitativo e outros desdobramentos. Vale a lembrança de GRECO, quando afirma que “nem tudo o que incomoda é inconstitucional”¹¹².

Um país que almeja um sistema jurídico sério certamente não pode conceber tamanha facilidade e predisposição para a impugnação das leis, pois a valorização do Direito passa por uma maior consideração acerca da legalidade. A lei merece mais respeito do que lhe é devotado nos dias atuais. Há a necessidade de se instituírem mecanismos mais rigorosos para a proteção da norma legislada, mas sempre de forma razoável e legítima. Não se advoga aqui qualquer solução parecida com aquela dada pela Carta de 1937¹¹³, mas algo precisa ser feito.

Fica o pensamento de BONAVIDES para quem “a moderna metodologia de interpretação da Constituição ampliou demasiadamente a importância do fator político ao ocupar-se da matéria social, empobrecendo assim a consistência jurídica da Constituição normativa”¹¹⁴.

3.4 Alterações no controle de constitucionalidade das leis

110 BONAVIDES, Paulo. Ob. cit., p. 443.

111 CAPPELLETTI, Mauro. Ob. cit., p. 65.

112 GRECO, Marco Aurélio. Contribuições sociais (uma figura “sui generis”), p. 149.

113 Pontes de Miranda refere que na Constituição de 1937 era possível que cada uma das Casas do Congresso confirmasse a lei declarada inconstitucional, mediante aprovação por dois terços, para tornar ineficaz a declaração de sua inconstitucionalidade realizada pelo Judiciário (ob. cit., págs. 22/23).

114 BONAVIDES, Paulo. Ob. cit., págs. 441/442.

BONAVIDES, com grande clareza e objetividade identifica que “a moderna interpretação da Constituição deriva de um estado de inconformismo de alguns juristas com o positivismo lógico-formal, que tanto prosperou na época do Estado liberal”¹¹⁵. Isso sem dúvida não deixou de ter suas repercussões no âmbito tributário em que tudo parece constitucionalizar-se cada vez mais e com maior velocidade. A própria densidade normativa do texto constitucional e seu caráter minudente parecem reforçar esta carga atrativa.

Com relação às contribuições sociais, em que as normas vinculam tributos a finalidades — tal como as demais normas de conteúdo impreciso —, há um novo parâmetro para o controle de constitucionalidade pois, como afirma GRECO “as indagações não buscam mais saber o que decorre do que foi feito, mas sim o que é preciso fazer para que algo ocorra no futuro e para que se atinja certo resultado”¹¹⁶.

É por isto que GRECO chega a falar numa “*alteração da ótica da constitucionalidade*”, pois até então o que tínhamos era uma perspectiva diferente, onde se reputava constitucional um conceito inserido no texto constitucional¹¹⁷. Hoje passa a existir uma nova referência para a verificação da validade constitucional dos textos legais pois as suas normas

serão válidas em função do que elas visam ou daquilo para que elas servem [...] Com isto, a feição de constitucionalidade se altera, pois deixa de apoiar-se no que existe (fato gerador, requisito formal de lei complementar etc), para situar-se na verificação da existência, ou não, de compatibilidade entre aquela previsão e objetivo previsto na Constituição¹¹⁸

Assim, como deixa claro o professor paulista, há um novo parâmetro de valoração da constitucionalidade das leis, pois realiza-se “uma verificação de ‘compatibilidade’, no sentido de aferir se a previsão está na direção qualificada pela

115 BONAVIDES, Paulo. Ob. cit., p. 434

116 GRECO, Marco Aurélio. Ob. cit., p. 38.

117 GRECO, Marco Aurélio. Ob. cit., p. 41.

118 GRECO, Marco Aurélio. Ob. cit., p. 42.

Constituição, se está voltada à produção daquele resultado etc, caso em que será constitucional”¹¹⁹.

3.5 O controle de constitucionalidade como fato político *stricto sensu*

Mas todas estas considerações tampouco podem olvidar a dimensão política da lei, fruto de um acordo da maioria, e que também irá influenciar, de forma determinante o controle de sua legitimidade. Sendo a lei um fato político, o ataque mais consistente que lhe for dirigido necessariamente será também nesse campo. Via de regra, uma vez elaborada a lei — e esgotada a fase essencialmente política — a discussão não perderá esta característica, mas ganhará revestimentos jurídicos para que possa ser deduzida em juízo.

E o ponto em que o jurídico toca o político é no controle da constitucionalidade, pois segundo BONAVIDES o exercício desta atividade por um órgão judiciário leva a

um grave problema teórico, decorrente de o juiz ou tribunal investido nas faculdades desse controle assumir uma posição eminentemente política. Com efeito, ao adquirir supremacia decisória tocante à verificação de constitucionalidade dos atos executivos e legislativos, o órgão judiciário estaria tutelando o próprio Estado¹²⁰

A esfera jurídico-tributária também recebeu o impacto do fenômeno, como se manifestou BALEEIRO quando disse que “as decisões não escapam dum mínimo irredutivelmente político. Nas federações e nos países de controle judicial das leis, os tribunais mais altos valem como instituições políticas”¹²¹.

Interessante observar que em nosso país parece haver uma verdadeira febre pelo controle da constitucionalidade, não só observada nos títulos de obras

119 GRECO, Marco Aurélio. Ob. cit., p. 42.

120 BONAVIDES, Paulo. Ob. cit., p. 272.

121 BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, XV (prefácio).

doutrinárias, trabalhos acadêmicos, mas também na prática jurídica: muitos profissionais do direito só se sentem realmente juristas quando emitem um juízo acerca de um princípio constitucional ou tomam parte num processo onde há uma discussão dessa ordem. A partir daí, tudo vira constitucional. O advogado irá dizer que lei é inválida, ilegítima, pois ela ignora o que seja a Constituição, para impressionar o seu cliente. Conseguindo esse intento prossegue até a ponto de convencer o Judiciário: é necessária a declaração de inconstitucionalidade com redução de texto, de preferência no início da relação processual e antes que possa surgir qualquer objeção mais séria a tal tentativa.

Na esfera tributária, onde as disputas “ocorrem por discordância do contribuinte em cumprir exigência tributária”¹²², uma linha de atuação, notadamente constitucional, irá marcar as ações propostas¹²³. O primeiro argumento do contribuinte, ao se opor ao tributo, será sempre de ordem constitucional e com isto ele terá garantido, pelo menos em tese, a possibilidade de acesso até a mais alta Corte do país. E se antes, para alguém ser considerado um bom advogado seria necessário ter forte formação constitucional — e ser talvez um constitucionalista —, pode-se dizer, sem medo de errar, que hoje todo advogado tributarista que se preze deve ser, antes de mais nada um *inconstitucionalista*...

O Judiciário também parece ser bem sensível a tais apelos, tendo em vista que muitos juízes só parecem se sentir realmente juízes — na melhor acepção do termo — quando conseguem reconhecer alguma inconstitucionalidade em texto normativo, qualquer que seja. E o próprio sistema constitucional e processual é cúmplice dessa facilidade, pois embora nos tribunais se exija *quorum* qualificado para esta declaração, nada impede que um juiz, isoladamente, declare a inconstitucionalidade de qualquer ato normativo mediante provocação, num flagrante descompasso entre o procedimento de elaboração da norma e aquele utilizado para censurá-la.

MENDES menciona que também na Alemanha, não raro, a discussão

122 CAIS, Cleide Previtalli. O processo tributário, p. 179.

123 Das quinze arguições de inconstitucionalidade colacionadas por Cleide Previtalli Cais e apreciadas pelo TRF da 3.^a Região, todas tiveram sua inconstitucionalidade declarada (CAIS, Cleide Previtalli. Ob. Cit., pp. 185-188).

política continua no Judiciário: “na prática, deve-se reconhecer que o processo do controle abstrato de normas tem sido instaurado, normalmente, por iniciativa da oposição, que procura impor a sua própria posição política”¹²⁴. Esse fenômeno também é mencionado por BERGEL:

‘A luta das forças sociais’ prossegue depois da entrada em vigor da lei. O meio jurídico pode reagir contra a regra imposta. ‘Para que uma lei viva, ela tem de ser acatada no meio jurídico’ e tem de ser aplicada pelos jurisdicionados ¹²⁵

3.6 A influência do sistema *common law*

Outro dado relevante e que também explicaria a gradativa diminuição de importância do princípio da legalidade é o fato de o direito contemporâneo não ser mais um sistema puro. Onde antes se podia traçar uma linha rígida separando os sistemas romano-germânico e o *common law*, hoje já não se faz de forma tão nítida pois “uma evolução convergente aproximou as duas tradições. Nos Estados Unidos assim como no Reino Unido, multiplicam-se as leis (*acts, statutes*), cuja interpretação deixa menos liberdade do que nas matérias ainda regidas pelo *common law*” ¹²⁶. Além do mais, segundo CAPPELLETTI, uma expansão do direito legislado, quer no nosso sistema romano-germânico, quer no sistema *common law* estimulou o fortalecimento do direito criado jurisprudencialmente.

BERGEL parece não ver mais de forma tão clara as características do sistema romano-germânico, embora ainda consiga divisar um sistema jurídico de outro:

A primazia da lei no direito positivo implica que o juiz se submeta a ela. Mas, na maioria dos sistemas de direito escrito, a lei já não constitui o direito e o papel do juiz não se limita ‘ao de uma boca pela qual fala a lei’. Ele possui o poder complementar de aplicação, de interpretação e de adaptação dos textos que se assimila a certo poder normativo, mesmo

124 MENDES, Gilmar Ferreira. Jurisdição Constitucional, págs. 59/60.

125 BERGEL, Jean-Louis. Teoria Geral do Direito, p. 87.

126 RIGAUX, François. Ob. cit. p. 153.

quando não é, como nos países de common law, o criador principal do direito¹²⁷

É certo que a aproximação dos sistemas jurídicos trouxe até nós princípios distantes do nosso sistema jurídico, como o *devido processo legal*, que a doutrina tende a incorporar como um princípio de direito processual¹²⁸. Entretanto, essa constatação rápida não deve levar a alguns exageros, como os que se tem visto em nossa doutrina. Alguns como NERY JUNIOR chegam a ponto de fazer apologia de princípios da *common law*, como o *due process of law*, que teria sido incorporado ao nosso ordenamento constitucional, no art. 5.º, LIV, da nossa Constituição e traduzido como *devido processo legal*. Segundo ele, "a cláusula *due process of law* não indica somente a tutela processual, como à primeira vista pode parecer ao intérprete menos avisado"¹²⁹, mas permite que se conclua que sua existência em nosso Direito Constitucional poderia até substituir o princípio da legalidade:

o devido processo legal se manifesta em todos os campos do direito, em seu aspecto substancial. No direito administrativo, por exemplo, o princípio da legalidade nada mais é do que manifestação da cláusula *substantive due process*¹³⁰

Embora não pareça concordar integralmente com a afirmação, BARROSO não a refuta. Segundo ele "o princípio da razoabilidade é um parâmetro de valoração dos atos do Poder Público para aferir se eles estão informados pelo valor superior inerente a todo ordenamento jurídico: a justiça"¹³¹, sendo que mesmo nos Estados Unidos o aspecto material da razoabilidade — ou cláusula do devido processo legal (o *substantive due process*) — se "tornou fundamento de um criativo

127 BERGEL, Jean-Louis. Ob. cit, p. 90.

128 ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. Princípios de Direito na Jurisprudência Tributária.

129 NERY JUNIOR, Nelson. Princípios do Processo Civil na Constituição Federal, p. 31.

130 NERY JUNIOR, Nelson. Ob. cit., p. 32.

131 BARROSO, Luis Roberto. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no Direito Constitucional, p. 69.

exercício de jurisdição constitucional”¹³².

No campo tributário NOGUEIRA advoga o emprego do princípio do devido processo legal para adequar a obrigação tributária aos seus princípios constitucionais¹³³, salientando a adoção do *judicial review* como uma clara opção de nossas Constituições republicanas, permitindo uma liberdade irrestrita na apreciação de leis tributárias, como ele explica¹³⁴:

É claro que o mero exame de legalidade não afeta a higidez da norma legislada, que se supõe, até então, afinada ao figurino da Constituição. É apenas a partir do ato judicial que firme o choque da lei com a constituição que o controle a invalidará para o caso concreto ou em tese — *erga omnes* — conforme o procedimento instaurado. O limite do controle, como visto, se define dentro do próprio sistema constitucional, motivo pelo qual não pode ser exercido de forma discricionária (juízo de conveniência, escolha ou oportunidade), ou, com maior razão, arbitrariamente, carecendo, ele próprio, para se legitimar, da indispensável fundamentação válida¹³⁵

Esse entendimento que adota princípios de *common law* certamente aponta para uma maior atuação jurisdicional e uma menor relevância do direito legislado, pois será o Judiciário o responsável pelo adequado tratamento jurídico do caso concreto, relegando a lei a um papel menor. Por mais estranho que isto possa parecer até mesmo o Supremo Tribunal Federal, no julgamento de alguns casos, lançou mão do princípio, ignorando completamente nossa tradição jurídica, ainda que tivesse em vista preservar e ressaltar um correto exercício da atividade legislativa¹³⁶. Contra esta tendência BARROSO esboça uma reafirmação do papel

132 BARROSO, Luis Roberto. Ob. cit., p. 65.

133 NOGUEIRA, Alberto. Ob. cit., p. 86.

134 NOGUEIRA, Alberto. Ob. cit., p. 118.

135 NOGUEIRA, Alberto. Ob. cit., p. 131.

136 Na ADIn 2.019-6/MS, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 1.º/7/1999, realiza-se o controle da constitucionalidade da lei, tomando por base o art. 5.º, LIV, da Constituição, onde estaria o “princípio da razoabilidade”. Mais significativo, no entanto, a Medida Liminar na ADIn 1.158-8/AM, Rel. Min. Celso de Mello, j. 19/12/1994, onde o Ministro relator diz claramente: “Todos sabemos que a cláusula do devido processo legal - objeto de expressa proclamação pelo art. 5.º, LIV, da Constituição - deve ser entendida, na abrangência de sua noção conceitual,

do direito legislado escrito quando diz que a “razoabilidade deve ser aferida, em primeiro lugar, dentro da lei. É a chamada razoabilidade *interna*, que diz com a existência de uma relação racional e proporcional entre seus motivos, meios e fins”¹³⁷.

Conclusão

Nenhum estudo que se proponha a ter um mínimo de seriedade pode ficar satisfeito com a crítica pura e simples, acomodada e irresponsável. Mais do que criticar é necessário apontar soluções e buscar alternativas melhores aos problemas apresentados. Não há sentido na especulação acadêmica se ela não for voltada para a solução dos problemas contemporâneos e reais, que atrapalham a vida das pessoas e impedem o florescimento de uma sociedade melhor, mais justa e mais harmônica.

Enquanto não se realiza a tão necessária “*reforma no interior dos espíritos*”¹³⁸ preconizada por MOOG, torna-se necessário repensar o princípio da legalidade, em especial no campo tributário. De outra forma, invariavelmente o princípio será esvaziado e gerará a indesejável insegurança jurídica, pois parafraseando FERREIRA FILHO “só o pleno restabelecimento da supremacia da lei, mas da lei orientada para Justiça, é que pode salvar essa civilização”¹³⁹.

não só sob o aspecto meramente formal, que impõe restrições de caráter ritual à atuação do Poder Público, mas, sobretudo, em sua dimensão material, que atua como decisivo obstáculo à edição de atos legislativos de conteúdo arbitrário ou irrazoável. A essência do substantive due process of law reside na necessidade de proteger os direitos e as liberdades das pessoas contra qualquer modalidade de legislação que se revele opressiva, ou como no caso, destituída do necessário coeficiente de razoabilidade.”

137 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Do Processo Legislativo, p. 70.

138 MOOG, Vianna. Bandeirantes e Pioneiros, p. 183.

139 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Do Processo Legislativo, p. 130.

A concepção de nosso ordenamento jurídico, erigida em torno da lei, deveria conter mecanismos para sua preservação mais eficaz. Se isso não for feito, teremos que responder à pergunta: por que e para que são aprovadas leis? Qual a sua finalidade? Por outro lado, parece que essa tarefa poderia ser infinitamente mais fácil pela atuação conjunta dos três Poderes da República, pois todos eles estão submetidos ao império da lei — ainda que um deles tenha primazia na sua elaboração.

Nesse ponto seria melhor a contenção do controle da constitucionalidade da lei na via difusa, inclusive com a limitação legal da eficácia daquelas decisões proferidas em julgamentos monocráticos, pois até hoje nosso Direito Constitucional tem como dogma a eficácia retroativa da declaração de inconstitucionalidade, sem que se tenha questionado o motivo por que isto ocorre num sistema onde as leis se presumem constitucionais, permitindo que qualquer membro do Judiciário — principalmente aqueles que oficiam nas instâncias iniciais — ponha por terra um trabalho construído pela sociedade representada pela maioria que aprovou a lei no Legislativo.

Impossível, pois ignorar o grande alerta de SOUZA JUNIOR da pura e simples transladação de institutos jurídicos alienígenas para nosso cotidiano, realizadas por aqueles que moldaram nossos institutos jurídicos¹⁴⁰. Não é possível simplesmente importar princípios jurídicos e mecanismos que funcionam dentro de realidades distintas e em contextos completamente diferentes dos nossos sem que surjam problemas da falta de adaptação desses institutos. Fica a advertência de CARVALHO, clara e direta:

padece o Direito brasileiro de uma série de impropriedades cuja origem deve ser buscada no vezo antipático de importar conhecimentos ao invés de colhê-los no campo extraordinariamente fértil da reflexão sobre nossa própria

140 “Há também que se considerar a inadequação do modelo político aos valores sócio-culturais históricos do País. Refere-se aqui a situação decorrente da importação de fórmulas políticas para realidades bem distintas e às vezes até opostas à realidade em que foram geradas.” (SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. A crise da democracia no Brasil, p. 31).

realidade jurídica¹⁴¹

Por outro lado, como se pode querer seriamente o resguardo da lei e a sua preservação se qualquer integrante do Judiciário pode, individualmente, passar por cima de um ato complexo oriundo de outro Poder — invariavelmente o produto do trabalho de centenas de pessoas ? No mínimo, o que se espera, é que a censura do ato legislativo, ou mesmo a sua desconstituição, só se realize por órgão de igual hierarquia e magnitude constitucional do que aquele que a produziu. Fora disso não se pode falar em harmonia e simetria entre os Poderes dentro do sistema romano-germânico. Fatalmente iríamos cair dentro do direito jurisprudencial — se é que já não estamos à beira do seu precipício que conduz a ele.

Também a diminuição da atividade legislativa pelo Executivo permitiria ganhos ao sistema jurídico e o pouparia da vulgarização normativa. Este deveria velar para que a lei fosse cumprida e apenas expedir regulamentos que fossem fiéis devotados ao cumprimento das disposições legislativas. Embora possa parecer óbvio, não custa dizer que os atos normativos hierarquicamente inferiores aos regulamentos, como as portarias e instruções não deveriam tratar de assunto que não derivassem obrigatoriamente dos decretos regulamentares. A prudência recomenda a cautela na edição desses atos, bem como a explícita remissão de seu fundamento de validade.

Por sua vez, o Legislativo auxiliaria muito se evitasse a profusão de leis — muitas delas divorciadas da realidade —, o que não contribui de forma alguma para que sejam mais conhecidas ou respeitadas. O pensamento comum é que é impossível conhecer a totalidade das leis, motivo suficiente para que muitas não tenham aplicação ou serventia. A atividade legislativa deveria ser, ou ao menos retomar, a idéia de ROUSSEAU¹⁴², a expressão da vontade geral e, como tal, reservada para aquelas hipóteses em que a sociedade busca vigorosamente a concretização de um ideal, passando a lei a ser a corporificação dessa vontade construída politicamente. A lei fruto de maiorias eventuais não possui caráter de

141 CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária, p. 139.

142 ROUSSEAU, Jean Jacques. O contrato social, p. 48.

perenidade e seu significado desaparece assim que surja consenso e disposição da maioria em sentido contrário.

E aqui, onde há mais de meio século se discute a chamada “justiça fiscal”, que SOUZA já definiu como a “organização e funcionamento dos órgãos encarregados de decidir as questões entre o fisco e os contribuintes, suscitadas pela aplicação das leis e regulamentos tributários”¹⁴³, a questão toma ainda mais vulto, tendo em vista que sem uma legislação plenamente inteligível, quer quanto ao seu alcance, quer quanto ao seu vigor, exato significado e constitucionalidade, jamais se atingirá um plano ideal para pautar as relações entre o fisco e o contribuinte.

É que a valorização da legalidade trará o equilíbrio necessário à relação entre o Estado e o cidadão, permitindo que ambos tenham a exata noção do quanto é devido e do que deve ser entregue ao fisco, resultando “praticamente na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base exclusivamente na lei”¹⁴⁴, segundo diz COELHO, evocando lição de Alberto Xavier.

Só quando percebermos a importância da lei, dentro do princípio da legalidade, poderemos falar em um Direito Tributário sólido, bem definido e com rumos certos. E se há alguma seriedade entre os estudiosos da tributação eles não deixarão de perceber que os tributos existem para a manutenção do Estado e este para o bem da sociedade: quando a medida da provisão daquele for certa, estável e adequada certamente esta será mais justa e melhor para os que a remuneram.

Isso por si só já seria suficiente para realizar a tão acalentada reforma tributária, com a substituição do sistema tributário atual por outro mais simples, lógico e eficiente, menos propício a embates judiciais. Uma revisão do sistema arrecadatário estatal deve ampliar o número de seus financiadores, com a conseqüente eliminação do grande número de benefícios fiscais discutíveis ou de utilidade social duvidosa. Tributos facilmente compreensíveis e com alíquotas mais

143 SOUZA, Rubens Gomes de. Estudos de Direito Tributário, p. 190.

144 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, p. 279.

baixas favoreceriam o desempenho da atividade econômica, pois evitar-se-ia que tantos talentos fossem ocupados com uma tarefa que poderia ser muito mais simples e eficaz. Infelizmente nosso país ainda desperdiça intelectos que passam boa parte do tempo a engendrar meios mais rebuscados de transferir dinheiro da população para os cofres públicos assim como assiste, em contrapartida, cérebros que se ocupam com o desenvolvimento de ardilosos mecanismos para se furtarem ao cumprimento das ávidas investidas estatais no patrimônio de seus clientes.

Mas essa tarefa não pode ficar no meio do caminho, pois não basta a reforma do Sistema Tributário Nacional estabelecido na Constituição. É necessário que se avance numa ampla e profunda revisão do Código Tributário Nacional, para que ele seja mais completo, prático, sistematizado e atualizado, incorporando a nova realidade e determinando um enxugamento da legislação tão anacrônica quanto extravagante.

Nessa equalização entre a necessidade de carrear recursos ao ente estatal e a vontade de pagar-se contribuições razoáveis teríamos a medida justa entre o que a sociedade pode e precisa investir para manter um organismo que deveria devolver a esta, em benefícios, o que dela tira em pecúnia. Vale lembrar que a razão de ser desta entidade arrecadadora é servir à coletividade, sendo que ela só se legitima no plano ontológico quando a sociedade percebe que o seu esforço de custeio é compensado pelo proveito que ela mesmo acaba recebendo.

Bibliografia

ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. **Princípios de Direito na Jurisprudência Tributária**. São Paulo: Atlas, 2000.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5.^a edição. São Paulo: Malheiros, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 5.^a edição. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

BARROSO, Luís Roberto. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no Direito Constitucional. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**, São Paulo, n. 23, ano 6, p. 65-78, abril-junho 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BERGEL, Jean-Louis. **Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 7.^a edição, São Paulo: Malheiros, 1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Medida Liminar. Lei estadual que concede gratificação de férias (1/3 da remuneração) a servidores inativos.

Vantagem pecuniária irrazoável e destituída de causa. Liminar deferida. N.º 1158/AM. Requerentes: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador do Estado do Amazonas e Assembléia Legislativa do Estado do Amazonas. Relator: Min. Celso de Mello, Brasília, 19 de dezembro de 1994. DJ 26/05/95, p. 15154.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei estadual que outorga ao Poder Executivo a prerrogativa de dispor, normativamente, sobre matéria tributária. Delegação legislativa externa. Matéria de direito estrito. Postulado da separação de poderes. Princípio da reserva absoluta de lei em sentido formal. Plausibilidade jurídica. Conveniência da suspensão de eficácia das normas legais impugnadas. Medida cautelar deferida. N.º 1296-7/PE. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador do Estado de Pernambuco Assembléia Legislativa do Estado de Pernambuco. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 14 de junho de 1995. DJ 10/08/95, p. 23554.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Medida Liminar. Argüição de inconstitucionalidade da expressão "um terço" do inciso I e do inciso II do § 2º, do § 3º e do § 4º do artigo 47 da Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997, ou quando não, do artigo 47, incisos I, III, V e VI, exceto suas alíneas "a" e "b" de seu § 1º, em suas partes marcadas em negrito, bem como dos incisos e parágrafos do artigo 19 da Instrução nº 35 - Classe 12ª - Distrito Federal, aprovada pela Resolução n.º 20.106/98 do TSE que reproduziram os da citada Lei 9.504/97 atacados. N.º 1.822/DF. Requerente: Partido Popular Socialista – PPS. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Moreira Alves, Brasília, 26 de junho de 1998. DJ 10/12/1999, p. 3, RTJ 172/02, p. 475.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Medida Liminar. Estado de Mato Grosso do Sul. Lei nº 1.949, de 22.01.99. Programa de pensão mensal a crianças

geradas a partir de estupro. Alegada ofensa aos arts. 157, I; 155, I; 203 e 5º, caput, da Constituição Federal. Requerimento de medida cautelar. N.º 2.019-6/MS. Requerente: Governador do Estado de Mato Grosso do Sul. Requerida: Assembléia Legislativa do Estado de Mato Grosso do Sul. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, 1.º de julho de 1999. DJ 1/10/99, p. 29.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1.ª Turma. Agravo Regimental em Agravo de Instrumento. IOF/Câmbio. Decreto-Lei 2.434/88 (Art. 6.). Guias de importação expedidas em período anterior a 1.º de julho de 1988. inaplicabilidade da isenção fiscal. Exclusão de benefício. Alegada ofensa ao princípio da isonomia. Inocorrência. Norma legal destituída de conteúdo arbitrário. Atuação do Judiciário como legislador positivo. Inadmissibilidade. Agravo improvido. N.º 138344/DF. Agravante: Mesbla da Amazônia. Agravada: União Federal. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 2 de agosto de 1994. DJ 12/05/95, p. 12989.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 2.ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional**. 5.ª edição. Coimbra: Almedina, 1992.

CAPPELLETTI, Mauro. **Juízes Legisladores?** Tradução de Carlos Alberto Álvaro de Oliveira. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 8.ª edição. São Paulo: Malheiros, 1996.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CLÈVE, Clémerson Merlin. A lei no Estado contemporâneo. **Cadernos**

de Direito Constitucional e Ciência Política, São Paulo, n. 21, ano 5, p. 124-138, outubro-dezembro 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: Sistema Tributário. 6.^a edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FALCÃO, Amílcar. **Fato Gerador da obrigação tributária**. 6.^a edição, Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do processo legislativo**. 4.^a edição. São Paulo: Saraiva, 2001.

FRANCO, Gustavo. A segunda revolta. **Veja**. São Paulo: Editora Abril, n. 1750, p. 102, 8 de maio de 2002.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições sociais**: (uma figura “*sui generis*”). São Paulo: Dialética, 2000.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LEAL, Roger Stiefelmann. A judicialização da política. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**, São Paulo, n. 29, ano 7, p. 230-237, outubro-dezembro 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 3.^a edição, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 5.^a

edição, Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1951.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**. 2.^a edição, São Paulo: Saraiva, 1998.

MOOG, Vianna. **Bandeirantes e pioneiros**. 15.^a edição, Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1985.

MORO, Sérgio Fernando. Afastamento da presunção de constitucionalidade da lei. **Jus Navigandi** n. 40. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=117> [Acesso 10 dez. 2001].

MUNHOZ, Francisco de Assis. O princípio da legalidade no sistema constitucional e no sistema tributário. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**, São Paulo, n. 26, ano 7, p. 127-163, janeiro-março 1999.

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do Processo Civil na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito: Fisco x Contribuinte na arena...** 2.^a edição. aum. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

POLETTI, Ronaldo. **O controle da constitucionalidade das leis**. 2.^a edição, Rio de Janeiro: Forense, 1997.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. **Comentários à Constituição de 1967**. Tomos I e V. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

RAO, Vicente. **O direito e a vida dos direitos**. 3.^a edição. Vol. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 16.^a edição. São Paulo: Saraiva, 1988.

RIGAUX, François. **A lei dos juízes**. Tradução de Edmir Missio. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O contrato social**. Tradução de Rolando Roque da Silva. São Paulo: Cultrix, 1965.

SIDOU, J. M. Othon. **A natureza social do tributo**. 2.^a edição. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Estudos de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950.

SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. **A crise da democracia no Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

VILLELA, Gilberto Etchaluz. **Teoria da exigibilidade da obrigação tributária**. Porto Alegre: Síntese, 1999.